Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 30851 du rôle
Inscrit le 12 juillet 2012

Audience publique du 18 décembre 2013

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., …,
contre des bulletins d'impôt et une décision implicite du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal, et de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30851 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 12 juillet 2012 par Maître Marc Kleyr, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite auprès du registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …, représentée par son gérant actuellement en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus des capitaux de l'année 2006, du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006, le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2006, tous émis le 3 novembre 2011 par le bureau d'imposition Sociétés Nord de l'administration des Contributions directes et d'une décision implicite du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de sa réclamation du 30 novembre 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 décembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 11 janvier 2013 par Maître Marc Kleyr au nom et pour compte de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 février 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins déférés ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Emmanuel Glock, en remplacement de Maître Marc Kleyr, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives.

Par acte reçu par Maître …, notaire de résidence à …, le 5 décembre 2006, la société à responsabilité ... s.à r.l., ci-après désignée par « la société ... », acheta à Madame ... une maison d'habitation avec place ainsi que toutes autres appartenances et dépendances, sise à …, inscrite au cadastre de la commune de …, section A de …, sous le numéro …, au lieu-dit : « … », d'une contenance de 9,90 ares, au prix de 2.075.000 €.

Le 6 décembre 2007, la société ... déposa au bureau d'imposition Sociétés Diekirch de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », une déclaration rectificative pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2006.

Le 28 juin 2011, le bureau d'imposition, en application du § 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », informa la société ... qu'il envisageait de s'écarter sur certains points de la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2006 remise en date du 4 mai 2011 et l'invita à lui faire parvenir ses observations et éventuelles objections pour le 20 juillet 2011 au plus tard. Le bureau releva notamment que le prix à considérer pour l'acquisition de l'immeuble sis à … s'élèverait à 920.000 € et que la différence entre ce montant et le prix d'acquisition serait à qualifier de distribution cachée de bénéfices.

Par courrier de son mandataire du 1er août 2011, la société ... prit position par rapport au courrier du bureau d'imposition précité du 28 juin 2011 tout en soumettant un rapport d'un expert indépendant évaluant le prix d'acquisition de l'immeuble précité ainsi que deux offres d'achat de deux autres promoteurs immobiliers pour le même terrain.

Par courrier du 7 octobre 2011, le bureau d'imposition informa la société ... qu'il envisageait de retenir comme valeur de l'immeuble sis à …, le montant de 650.000 € et que la différence entre le prix de vente et le montant à retenir serait à qualifier de distribution cachée de bénéfices et l'invita à formuler ses objections jusqu'au 26 octobre 2011 au plus tard.

Le 24 octobre 2011, le mandataire de la société ... s'adressa au bureau d'imposition afin de lui communiquer des observations complémentaires ainsi que deux calculs de faisabilité du projet immobilier à construire.

Le 3 novembre 2011, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2006.

Par courrier de son mandataire du 30 novembre 2011, la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes contre les bulletins d'imposition précités.

Le directeur n'ayant pas répondu à sa réclamation, la société ..., par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 juillet 2012, inscrite sous le numéro 30851 du rôle, a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus des capitaux de l'année 2006, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006 et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2006, tous émis le 3 novembre 2011 par le bureau d'imposition Sociétés Nord de l'administration des Contributions directes et d'une décision implicite, ainsi qualifiée, du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de sa réclamation du 30 novembre 2011.

Le délégué du gouvernement se rapporte à prudence de justice quant à la recevabilité du recours.

Quant à la question de la compétence du tribunal pour connaître des recours sous analyse ainsi que de leur recevabilité, force est de prime abord de constater que le fait pour une partie de se rapporter à prudence de justice équivaut à une contestation,[1] de sorte qu'il y lieu de conclure que la partie étatique conteste tant la compétence du tribunal pour connaître des recours sous analyse que leur recevabilité.

En ce qui concerne tout d'abord la compétence du tribunal pour connaître du recours principal en réformation en ce qu'il est dirigé contre le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus des capitaux de l'année 2006, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006 et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2006, tous émis le 3 novembre 2011 par le bureau d'imposition Sociétés Nord de l'administration des Contributions directes, il résulte d'une analyse combinée des dispositions du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre les bulletins précités en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation dirigée contre ces bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation en ce qu'il entend lui déférer les bulletins précités, émis le 3 novembre 2011.

Ledit recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

En conséquence, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Quant au recours principal en réformation en ce qu'il est dirigé contre une prétendue décision de refus implicite se dégageant du silence du directeur de l'administration des Contributions directes suite à l'introduction d'une réclamation, il résulte, tel que relevé ci-avant, de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996 qu'en cas de silence gardé par le directeur de l'administration des Contributions directes sur une réclamation, tel que cela est le cas en l'espèce, le recours est à diriger, non contre une décision implicite de rejet du directeur, mais contre la décision qui fait l'objet de la réclamation, c'est-à-dire le bulletin d'impôt attaqué, de

[1] Cf. TA 27 octobre 2004, n° 17634 du rôle, Pas.adm. 2012, v° Procédure contentieuse, n° 640

sorte que contrairement à la fiction juridique instituée par le législateur à l'article 4, paragraphe (1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, en vertu de laquelle dans l'hypothèse où le silence de l'administration face à une demande initiale qui perdure pendant plus de trois mois, crée une décision implicite de refus, le silence du directeur de l'administration des Contributions directes n'est pas créateur d'une décision implicite de refus. Par voie de conséquence, le recours principal en réformation, ainsi que le recours subsidiaire en annulation, sont irrecevables pour défaut d'objet pour autant qu'ils sont dirigés contre une décision implicite du directeur.

La qualification de distribution cachée de bénéfices est contestée en l'espèce par la demanderesse au motif, d'une part, que dans la mesure où la venderesse du terrain litigieux, Madame ..., n'aurait à aucun moment détenu des actions, des parts de capital, des parts bénéficiaires ou d'autres participations dans la société ..., elle ne saurait être qualifiée d'actionnaire où sociétaire de cette société et qu'elle ne saurait pas non plus être qualifiée d'intéressée au sens de l'article 164, paragraphe (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », et d'autre part, que le prix payé pour le terrain litigieux ne serait pas à qualifier d'avantage sans contrepartie étant donné qu'il aurait été justifié.

Etant donné qu'il est constant en cause que Madame ... n'a à aucun moment détenu des actions, des parts de capital, des parts bénéficiaires ou d'autres participations dans le capital de la société ..., le tribunal est amené à conclure, de concert avec les parties, qu'elle n'est pas à qualifier d'actionnaire où sociétaire de cette société au sens de l'article 164, paragraphe (3) LIR, les questions demeurant litigieuses en l'espèce sont celles de savoir si, d'un côté, Madame … est susceptible d'être qualifiée d'intéressée au sens de l'article 164, paragraphe (3) LIR, et, de l'autre côté, si le prix d'acquisition payé par la demanderesse pour le terrain litigieux était justifié.

Quant à la première question, la demanderesse fait plus particulièrement valoir que la venderesse du terrain ne saurait être qualifiée d'intéressée aux termes de l'article 164, paragraphe (3) LIR, étant donné que le concept de la distribution cachée de bénéfices exigerait impérativement que ce soit en dernier lieu toujours un associé qui retire un avantage de l'opération visée. Or, en l'espèce, la venderesse n'aurait concédé aucun avantage à un associé de la partie acquéreuse.

A titre superfétatoire, la demanderesse donne à considérer que s'il était vrai qu'au moment de la vente Madame ... aurait détenu 25 % des parts sociales dans le capital de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ci-après dénommée « la société ... », qui à son tour aurait détenu 199 des 200 parts sociales du capital social de la société ..., ces faits ne permettraient pas de qualifier la venderesse d'intéressée au sens de l'article 164, paragraphe (3) LIR. En effet, les autres membres de la famille ..., également associés de la société ..., n'auraient à aucun moment été d'accord de favoriser un associé au détriment des autres.

Le délégué du gouvernement fait valoir à cet égard que des allocations à des personnes non associées pourraient également être qualifiées comme distributions aux associés s'il existait entre les bénéficiaires et les associés des liens spéciaux comme par exemple des liens de parenté. En l'espèce, la venderesse du terrain litigieux aurait été associé à hauteur de 25% de la société ...

qui à son tour aurait été associée majoritaire de la société .... Par ailleurs, les autres parts de la société ... auraient été détenues par les trois enfants de la venderesse.

Aux termes de l'article 164, paragraphe (3) LIR « *(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité.* »

Il y a dès lors distribution cachée de bénéfices, telle que visée par l'article 164, paragraphe (3) LIR, si un associé ou un actionnaire, voire même un intéressé, reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pas pu obtenir s'il n'avait pas eu cette qualité. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.[2]

Quant à notion d' « intéressé » au sens de l'article 164, paragraphe (3) LIR, force est de prime abord au tribunal de constater que le législateur ne donne aucune définition quant à sa portée. D'autre part, il ressort des commentaires des articles du projet de loi n° 571 que l'absence de définition de la notion d'intéressé résulte d'un choix délibéré du législateur permettant ainsi à « *l'administration et aux instances de recours de prendre leur décision dans chaque cas d'espèce.* »[3]

En l'espèce, il ressort des pièces versées en cause que la venderesse du terrain litigieux, si elle n'est pas directement liée à la société ... en tant qu'actionnaire, détient indirectement une participation de 199 part sociales sur 200 parts sociales dans le capital de cette société à travers la société ... dans le capital de laquelle elle détenait au moment de la vente litigieuse une participation de 25 %. Par ailleurs, le tribunal est encore amené à constater que les autres 75 % du capital de la société ... sont détenus à parts égales par les trois enfants de la venderesse. Finalement, force est encore de relever que Monsieur ..., fils de la demanderesse et, tel que relevé ci-avant, actionnaire de la société ... à hauteur de 25 % du capital social, a représenté la société ..., en sa fonction de gérant unique avec pouvoir de l'engager par sa seule signature, lors de la vente litigieuse. Dans ces conditions, le tribunal est amené à conclure que les liens unissant la venderesse à la demanderesse sont suffisamment étroits pour que cette première puisse être qualifiée d'intéressée au sens de l'article 164, paragraphe (3) LIR.

Quant à la deuxième question, en l'occurrence celle de savoir si le prix de vente du terrain était justifié, la demanderesse fait valoir que la charge de la preuve de la distribution cachée de bénéfices incomberait dans un premier temps à l'administration des Contributions directes. Or, en l'espèce, l'administration se baserait sur une expertise effectuée par ses propres services, de sorte à violer le principe selon lequel une partie ne saurait se constituer elle-même ses preuves. Cette façon de procéder serait constitutive d'une violation du droit à un procès équitable. D'autre part, il y aurait lieu d'écarter les notes, calculs et évaluations effectués par l'administration des Contributions directes elle-même.

---

[2] Cf. CA 1er février 2000, n° 11318C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 351 et les autres références y citées
[3] Cf. projet de loi n° 571, Commentaire des articles, Titre II Impôt sur le revenu des collectivités, page 3

Plus précisément au sujet du prix du terrain litigieux, la demanderesse fait valoir qu'il ressortirait de le rapport établi par un expert indépendant et assermenté que le prix payé lui permettrait de réaliser un bénéfice sur base des dispositions du Plan d'aménagement général de la commune de … applicable au moment de la vente, bénéfice qui pourrait s'accroître une fois que le nouveau Plan d'aménagement général de la commune de … aurait augmenté le coefficient du volume constructible pour le zone d'habitation concernée.

Le délégué du gouvernement fait valoir que la venderesse se serait réservée à travers l'acte de vente litigieuse un droit d'habitation et de jouissance personnel, viager et gratuit. Il ressortirait par ailleurs d'un rapport d'expertise du 3 octobre 2011 que le prix de vente de la parcelle litigieuse retenu dans l'acte dépasserait de loin le prix du marché pour des immeubles similaires situés dans la même localité. Quant au rapport d'expertise versé par la demanderesse, il estime qu'elle ne pourrait pas réaliser un bénéfice, de même que les frais de constructions avancés par la société ... seraient contestés et seraient largement inférieurs et à ceux retenus par l'expertise versée par la demanderesse.

Force est au tribunal de constater de prime abord qu'il ne ressort pas de l'expertise du 3 octobre 2011 à quel titre son auteur l'a établie, de sorte que l'*a priori* d'un défaut d'impartialité suggéré par la demanderesse ne saurait être partagé par le tribunal. Cependant, dans la mesure où ladite expertise n'a pas été réalisée par un expert assermenté, il est indéniable qu'en l'espèce la seule pièce objective permettant d'évaluer la valeur de la parcelle litigieuse est le rapport de l'expert …, expert assermenté.

Contrairement à ce qui est soutenu par la partie étatique, il ressort de cette expertise que le projet immobilier de la demanderesse est réalisable et est susceptible de dégager des bénéfices selon la variante prévoyant la rénovation de la bâtisse existante et la construction d'une extension sur base le Plan d'aménagement général de la commune de … applicable au moment de la vente.

Par ailleurs, il ressort encore des explications convaincantes de la demanderesse que le bénéfice est susceptible de s'accroître si le Plan d'aménagement général de la commune de … est modifié comme elle l'avait projeté.

Cette conclusion est encore confirmée par l'offre de prix du bureau immobilier … pour laquelle il ne ressort d'aucun élément du dossier qu'il existe un lien quelconque avec les parties ayant des intérêts dans la vente litigieuse.

Le tribunal est dès lors amené à conclure que, en l'état actuel de l'instruction du dossier, le prix retenu dans la vente litigieuse était justifié, de sorte que c'est à tort que les bulletins litigieux retiennent la qualification de distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164, paragraphe (3) LIR, en relation avec la vente de la parcelle sise à ….

En ce qui concerne la distribution cachée de bénéfices pour frais de voiture et frais de publicité, la demanderesse allègue que ces frais auraient exclusivement été provoqués par elle.

Force est cependant au tribunal de constater que ces allégations ne sont corroborées par aucun élément probant soumis à son appréciation, de sorte que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en réformation est partiellement justifié et qu'il y a dès lors lieu de réformer les bulletins déférés dans la mesure où c'est à tort qu'ils retiennent la qualification de distribution cachée de bénéfices en relation avec la vente de la parcelle sise à ….

Finalement, quant à la demande tendant à ordonner que le bureau d'imposition devra émettre pour l'année 2006 les bulletins dans un délai de deux mois à partir du prononcé du présent jugement, le tribunal est amené à conclure qu'il n'a aucune compétence pour faire droit à cette demande liée à une question d'organisation interne de l'administration, de sorte que cette demande est à rejeter pour ne pas être fondée.

La demanderesse sollicite encore l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.500 euros qui est à rejeter dans la mesure où celle-ci ne démontre pas en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge des frais qui ne sont pas compris dans les dépens.

Au vu de l'issue du litige il y a lieu de condamner la partie étatique aux frais de la présente instance.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation des bulletins déférés dit que c'est à tort qu'ils retiennent la qualification de distribution cachée de bénéfices en relation avec l'achat de l'immeuble sis à …, de sorte qu'il y a lieu de renvoyer le dossier à l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne la partie étatique aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Andrée Gindt, juge,

Hélène Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 18 décembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 18.12.2013
Le Greffier du Tribunal administratif